

Дело C-622/23

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

10 октомври 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Oberster Gerichtshof (Австрия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

25 септември 2023 г.

Ищец:

rhtb: projekt gmbh

Ответник:

Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH

Oberster Gerichtshof (Върховен съд, Австрия), като ревизионна инстанция [...], след като разгледа ревизионната жалба на rhtb: projekt gmbh, [...] 1220 Виена, [...] с ответник Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH, [...] 1010 Виена, [...], срещу въззивното решение на Oberlandesgericht Wien (Висш областен съд Виена, Австрия) от 28 декември 2022 г., № 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, с което е изменено решението на Handelsgericht Wien (Търговски съд Виена, Австрия) от 30 юни 2022 г., № 22 Cg 24/20b-51, по иска на rhtb: projekt gmbh за осъждането на ответника да му заплати сумата от 1 540 820,10 евро [...],

О п р е д е л е н и е

определи:

1. Съгласно член 267ДФЕС поставя на Съда на Европейския съюз следния преюдициален въпрос:

Трябва ли член 2, параграф 1, буква в) във връзка с член 73 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) да се тълкува в

смисъл, че подлежи на облагане с ДДС сумата, която възложителят дължи на изпълнителя включително когато работата не е (изцяло) извършена, ако изпълнителят е бил готов да я изпълни, но е бил възпрепятстван за това поради обстоятелства, за които отговаря възложителят (например анулиране на поръчката за изработка)?

2. [...] [спиране на производството]

М о т и в и:

А. Обстоятелства по делото

[1] В края на март 2018 г. страните по делото (две дружества с ограничена отговорност) сключват договор за изработка, с който ищецът в качеството на изпълнител се задължава да извърши определени сухи строителни работи в строителния обект на ответника, възложител по договора. Уговореното възнаграждение е 5 377 399,69 евро, което включва и 20 % данък върху оборота в размер на 896 233,28 евро.

[2] В края на юни 2018 г., когато ищецът е бил започнал изпълнението на строителните работи, ответникът му съобщава, че вече не иска да ползва неговите услуги.

[3] Причината за прекратяването е, че управителят на ответника изгубил търпение спрямо управителя на ищеца, а и получил по-изгодна оферта от друго дружество.

[4] На 19 декември 2018 г. ищецът изпраща окончателна фактура (договорно право при неоснователно анулиране на поръчката за строителните работи), сумата по която възлиза на 1 607 695,07 евро с включен 20 % данък върху оборота и без 3 % задържан задатък.

[5] Поради анулирането на поръчката ищецът спестява следните разходи:

- 1 362 979 евро за материали, оборудване и външни услуги;
- 1 578 591 евро за заплати;
- 42 584 евро лихви във връзка със строителството (1 %);
- 21 292 евро за проектния риск,

тоест общо 3 005 446 евро.

Б. Доводи на страните

[6] **Ищецът** претендира 1 540 820,10 евро. Той изтъква, че отказът от договора за изработка не се дължи на причини, за които отговаря той. Затова съгласно член 1168 от Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Граждански кодекс, наричан по-нататък „ABGB“) по принцип имал право на пълното възнаграждение по договора за изработка. Поради неоснователния отказ на другата страна от договора ищецът имал право след приспадане на спестеното да получи 1 252 995 евро нето, или 1 503 594 евро бруто. Към тях се добавяли 37 226,10 евро за вече извършените строителни дейности след приспадане на вече получените плащания. Размерът на иска е изчислен като сбор от брутната сума, която се дължи поради неоснователния отказ от договора, и останалата част от възнаграждението по договора за изработка.

[7] **Ответникът** отрича да е сключвал договор за изработка. Ищецът вече получил подходящо възнаграждение за извършените без правно основание сухи строителни работи. Допълнително възнаграждение въз основа на член 1168 ABGB не се дължало.

В. Досегашното производство

[8] **Първоинстанционният съд** уважава иска. Той приема, че е налице сключен договор за изработка. Ответникът се е отказал от договора без основателна причина. Следователно, въпреки че работата не е извършена изцяло, съгласно член 1168, параграф 1 от ABGB на ищеца се полага възнаграждение по договора, като следва да се приспаднат спестените разходи. Без да се мотивира по-подробно по този въпрос, първоинстанционният съд присъжда в полза на ищеца и включения в размера на иска данък върху оборота в размер на 250 599 евро за недоставените, но подлежащи на заплащане съгласно член 1168 от ABGB строителни услуги.

[9] **Въззивният съд** изменя първоинстанционното решение, като уважава иска за сумата от 1 290 221,10 евро и го отхвърля в частта над този размер, а именно 250 599 евро [...]. Той приема, че е налице сключен договор за изработка. Съгласно член 1168, параграф 1, първо изречение от ABGB възнаграждението се дължи, ако изпълнителят е бил готов да изпълни работата, но тя в крайна сметка не е била извършена поради обстоятелства, за които отговаря възложителят. Наистина до този момент изпълнителят следва да е бил готов да изпълни уговореното, но с анулирането на поръчката задължението му се погасява ex nunc. Възложителят не плаща намалената сума на възнаграждението по договора за изработка в замяна на насрещна престация от страна на изпълнителя, а щом не е налице размяна на престации, тази сума не подлежи на облагане с данък върху оборота. Включеният в размера на иска данък върху оборота възлиза на 250 599 евро. В тази част искът следва да бъде отхвърлен.

[10] С днешното си определение сезираният и от двете страни **Oberster Gerichtshof (Върховен съд)** отхвърля **ревизионната жалба на ответника**, с която той отново оспорва наличието на сключен договор за изработка между страните; по този въпрос съдът приема за правилна преценката на предходните инстанции, че е налице сключен договор за изработка. Следователно това трябва да се приеме за установено за целите на по-нататъшното разглеждане на делото.

[11] Понастоящем **Oberster Gerichtshof (Върховен съд)** следва да се произнесе по ревизионната жалба на ищеца, с която той иска по същество да се потвърди първоинстанционното решение, като се мотивира с това, че възнаграждението по член 1168 от ABGB трябва да му се плати с данък върху оборота, тъй като подлежи на облагане с този данък, за което той излага подробни съображения от правото на Съюза.

Г. Приложимото право на Съюза

[12] Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) предвижда, че на облагане с ДДС подлежи *„доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“*.

Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 определя:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещь с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.“

[14] Член 24, параграф 1 от Директива 2006/112 предвижда:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.“

[15] Член 73 от Директива 2006/112 определя:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което

представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.“

Д. Националното право

Д. 1. Гражданското право

[16] Член 1168 от ABGB урежда договора за изработка, разглеждан в настоящия случай. Параграф 1, първо изречение на разпоредбата гласи:

„В случай на неизвършване на работата изпълнителят има право да получи уговореното възнаграждение, ако е бил готов да я изпълни, но е бил възпрепятстван за това поради обстоятелства, за които отговаря възложителят; в такъв случай изпълнителят следва да приспадне всичко, което е спестил поради неизвършването на работата или е придобил от друг източник или е можел да придобие от друг източник, но умишлено не го е направил.“

Съгласно постоянната практика на върховния съд изпълнителят няма право да иска да извърши или довърши работата. Всъщност възложителят може по свое усмотрение да се противопостави на започването или на продължаването и завършването на работата (RS0021809; вж. също RS0021831; RS0025771). За настоящия случай това означава, че изявлението на ответника от юни 2018 г., че вече не желае да ползва услугите на ищеца, води до (окончателно) неизвършване на (останалата) работа и следователно до прилагане на цитираната разпоредба. Следващата правна последица от анулирането на поръчката за изработка е предсрочното прекратяване на договорното отношение. С анулирането на поръчката отпада задължението на изпълнителя за (по-нататъшно) извършване на работата, без да е нужен отказ от негова страна (7 Ob 43/14w; 8 Ob 131/17y). Правото по член 1168, параграф 1, първо изречение от ABGB представлява право на възнаграждение, а не право на обезщетение (RS0021875).

Д.2. Данъчното право

Съгласно член 1, параграф 1, точка 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“) с данък върху оборота се облагат доставките на стоки и услуги, извършвани възмездно на територията на страната от търговец в рамките на търговската му дейност. Облагаеми са и доставките, които се извършват въз основа на законово или административно задължение или които се считат по силата на закона за извършени.

[18] Липсва съдебна практика (на върховния съд) по въпроса дали дължимото „възнаграждение“ по член 1168, параграф 1, първо изречение от

ABGB подлежи на облагане с данък върху оборота съгласно член 1, параграф 1, точка 1 от UstG.

[19] В доктрината преобладава следното становище: съгласно член 1168, параграф 1, второ изречение от ABGB разглежданото възнаграждение се получава в замяна (не на реална услуга, а) на самата готовност за извършване на услугата от страна на съответното лице, която по принцип не е облагаема доставка, освен ако не са налице други обстоятелства [...].

[20] Точка 15 от предназначените за данъчните органи Указания на Bundesministerium für Finanzen (Федерално министерство на финансите, Австрия) от 4 ноември 2015 г., BMF-010219/0414-VI/4/2015 (наричани „UStR 2000“), предвижда, че плащанията, които някоя от страните по договора (обикновено купувачът) е длъжна да извърши поради предсрочния си отказ от договора, не са облагаеми доставки.

Е. Мотиви за преюдициалното запитване

[21] Е.1. Както е посочено в точка Д.2., съгласно преобладаващото становище в Австрия предявеното с иска вземане не подлежи на облагане с данък върху оборота и следователно ревизионната жалба на ищеца — която се отнася само до включената в иска сума на данъка върху оборота — е неоснователна.

[22] Е.2. С оглед на по-новата практика на Съда на Европейския съюз по отношение на хипотези, подобни на настоящата, възникват обаче съмнения дали преобладаващото становище в Австрия е в съответствие с правото на Съюза.

[23] Е.2.1. В решение от 23 декември 2015 г. по съединени дела Air-France/KLM, C-250/14, и Hop!-Brit Air SAS, C-289/14 (ECLI:EU:C:2015:841), Съдът на Европейския съюз постановява, че член 2, точка 1 и член 10, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 1999/59/ЕО на Съвета от 17 юни 1999 г. и впоследствие с Директива 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 г., трябва да се тълкуват с смисъл, че се дължи ДДС за издадените от авиокомпания билети, които не са били използвани от пътниците и чиято цена не може да им бъде възстановена.

[24] Е.2.2. В решение от 22 ноември 2018 г. по дело Meo — Serviços de Comunicações e Multimedia (C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942), Съдът на Европейския съюз постановява, че:

1) Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху

добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че предварително определената сума, получавана от икономически оператор при предсрочно прекратяване по искане или по вина на негов клиент на договор за предоставяне на услуги с предвиден минимален срок на обвързаност и съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи през останалата част на посочения срок, ако договорът не беше прекратен — обстоятелство, което запитващата юрисдикция трябва да провери, следва да се приеме за възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги, което поради това подлежи на облагане с този данък.

2) За квалификацията на сумата, предварително определена в договора за предоставяне на услуги, която клиентът дължи при предсрочно прекратяване на договора, не са решаващи фактът, че целта на тази предварително определена сума е да бъдат възпирани клиентите да нарушават задължението си да останат обвързани с договора през минималния срок и да бъдат поправени вредите, претърпени от оператора вследствие на неспазването на посочения срок, фактът, че търговският представител получава по-високо възнаграждение за сключването на договори, предвиждащи минимален срок на обвързаност, отколкото за сключването на договори без такъв срок, както и фактът, че по националното право посочената сума се квалифицира като неустойка.

[25] Е.2.3. С решение от 11 юни 2020 г. по дело Vodafone Portugal (C-43/19, ECLI:EU:C:2020:465) Съдът на Европейския съюз постановява, че член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че сумите, събирани от икономически оператор при предсрочно прекратяване по вина на клиента на договор за доставка на услуги, предвиждащ спазването на срок на лоялност, в замяна на предоставянето на изгодни търговски условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба.

[26] Е.3. Общото между цитираните решения на Съда на Европейския съюз и настоящото дело е, че става дума за парична сума, която представлява произтичащо от договор възнаграждение за първоначално дължима по договора услуга и която се дължи (поне частично) включително когато услугата не е ползвана по дължащи се на клиента (купувач, възложител) причини.

[27] Това е аргумент да се приеме, че разглежданото в случая „възнаграждение“ по член 1168, параграф 1, първо изречение от ABGB подлежи на облагане с ДДС (данък върху оборота).

[28] Е.4. Обстоятелствата, обсъждани в цитираните решения на Съда на Европейския съюз, обаче се различават от разглежданите в настоящия случай:

[29] Е.4.1. В случая по съединени дела Air-France/KLM, C-250/14, и Hop!-Brit Air SAS, C-289/14 (ECLI:EU:C:2015:841), към момента на резервирания полет, съответно по време на срока на валидност авиокомпанията все още е дължала на пътниците си съответната въздушна услуга. Авиокомпанията не е могла да предостави услугата (фиксирана или дължима само в рамките на определен срок на валидност) само защото клиентът е изпаднал в забава за приемане на изпълнението, тъй като не се е явил или не е отказал услугата по време на срока на валидност.

[30] В настоящия случай обаче от момента, в който ответникът възложител анулира поръчката, ищецът изпълнител вече не дължи изпълнение на (останалата) работа (вж. Д.1.). Въпреки че задължението за облагане с ДДС принципно следва да се преценява независимо от съществуването и действителността на съответното договорно отношение [...], в конкретния случай предвид прекратяването на договорните отношения — независимо от израза „възнаграждение“ в член 1168, параграф 1, първо изречение от АВГВ — може да е съмнително дали е налице условието за пряка връзка между полученото възнаграждение и предоставената услуга (вж. решение Meo — Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17 [ECLI:EU:C:2018:942], т. 39 и сл.) и дали при това положение изпълнителят ищец все още е „доставчик“, а възложителят ответник — „клиент“ по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС.

[31] Е.4.2. В случаите по дела Meo — Serviços de Comunicações e Multimedia (C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942) и Vodafone Portugal (C-43/19, ECLI:EU:C:2020:465) е ставало дума за договори с продължително изпълнение, докато в настоящия случай е налице договор за изработка, а той е договор с еднократно изпълнение.

[32] Освен това от двете решения следва, че сумата, която трябва да се плати в случай на предсрочно прекратяване на договора за услуги с предвиден минимален срок на лоялност от страна на клиента, в известен смисъл запазва характера си на възнаграждение, макар и „прекратяването на договора в срока на лоялност [да] е основание за изплащане на обезщетение, за да се „възстановят разходите, свързани със субсидирането на терминалите, инсталирането и активирането на услугата или други промоционални условия“ (C-43/19, т. 24), съответно макар „да [се] поправ[ят] вредите, претърпени от оператора вследствие на неспазването на посочения срок, [и] търговският представител [да] получава по-високо възнаграждение за сключването на договори, предвиждащи минимален срок на обвързаност, отколкото за сключването на договори без такъв срок“ (C-295/17, точка 2 от диспозитива).

[33] Разглежданото в случая право по член 1168, параграф 1, първо изречение от АВГВ няма подобен характер на възнаграждение.

Ж. [...] [спиране на производството]

RHTB

[...]

Виена, 25 септември 2023 г.

[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ